

REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: PROPOSTA DE UM NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Por

Sheila Maciel Rocha Caxeta Lopes - RA 71750063

Trabalho de Conclusão de Curso sob a orientação do Professor Me. Alexsandro Barreto Gois, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis - EAD, do Centro Universitário de Brasília.

Brasília, DF - 2021

Reforma Tributária no Brasil: Proposta de um novo Sistema Tributário

Resumo

A contabilidade tributária constitui importante ramo das ciências contábeis aplicadas à execução e planejamento das obrigações fiscais. Para contextualização do presente trabalho, é necessário levar em consideração a alteração econômica e política que o Brasil passa, que indica a necessidade de reformas estruturais que possibilitem a saída do país de uma das maiores crises econômicas já experimentadas. Assim, é necessário buscar um modelo de tributação que apresente características adequadas para alcançar um desenvolvimento econômico sustentável e de bem-estar social. O artigo avaliará alguns aspectos teóricos de tributação e discutirá as propostas de simplificação do sistema tributário brasileiro, o que impactará diretamente na contabilidade tributária. O método utilizado, consistirá no levantamento de proposições legislativas apresentadas no parlamento, propostas de entidades da sociedade civil organizada e a revisão de literatura a propósito do tema, bem como sobre algumas experiências estrangeiras bem-sucedidas. Pretende-se concluir a presente pesquisa com a apresentação de um modelo de simplificação tributária viável no Brasil. Como resultado, serão apresentadas cinco alternativas para melhorar o sistema tributário nacional e essas alternativas irão colaborar com o desenvolvimento econômico, a promoção de políticas sociais para eliminação da pobreza extrema e a condução do Brasil à condição de país desenvolvido, bem como permitir ao profissional da área contábil se tornar um sujeito cada vez mais ativo no assessoramento para a tomada de decisões na área fiscal.

Palavras-chaves: Tributação; Reforma Tributária; Contabilidade Tributária; Brasil; Desigualdade.

1.Introdução

Há um consenso entre imperitos e especialistas: a carga tributária brasileira é alta e o sistema, confuso. Em verdade, a carga tributária brasileira não é exatamente a mais alta no mundo. Segundo dados da Receita Federal, a arrecadação brasileira no ano de 2017 foi de 32,4% do Produto Interno Bruto (PIB), que é a soma monetária de todos os bens e serviços produzidos no país. No mesmo ano, países como Dinamarca, Suécia, França, Noruega, Itália, Alemanha, Áustria e Reino Unido contaram com uma arrecadação entre 33,2% e 45,9% do seu PIB (MARTELLO, 2018). Contudo, o Brasil não é nenhuma Dinamarca, Suécia ou Noruega no quesito reversão de impostos em benefícios à sociedade e está muito aquém dos indicadores internacionais que informam quando um país atingiu o *status* de desenvolvido.

Diante da sempre crescente necessidade de recursos financeiros, da demanda por serviços públicos de qualidade e da própria sustentabilidade do Estado, pode-se decidir entre duas estratégias: aumentar ainda mais a carga tributária ou aumentar o PIB.

A partir desses pressupostos e do atual paradigma de tributação, o problema a ser analisado é quanto ao modelo de aprimoramento do sistema de tributação. O sistema atual é adequado para a promoção do desenvolvimento social e econômico sustentável do país? A presente pesquisa avalia

alguns aspectos teóricos de tributação e discute as propostas de simplificação do sistema tributário brasileiro à luz de alguns dos projetos legislativos apresentados, bem como da experiência em sistemas de tributação estrangeiros.

Objetiva-se, depreender o sistema que apresente características adequadas para alcançar um desenvolvimento econômico sustentável, sobretudo da consubstanciação das finalidades do estado de bem-estar social. Ou seja, um modelo tendente à redução de tributação sobre bens e serviços, ao aumento das tabelas tributárias sobre a renda e patrimônio e ao aprimoramento de tecnologias no cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, que contribuam para a eficiência e transparência fiscais, que impactará diretamente nas rotinas da contabilidade tributária.

Para além de permitir a adoção de um modelo de tributação mais justo e eficiente, eventual reforma impactará diretamente nas rotinas da contabilidade tributária. A simplificação e unificação de obrigações acessórias, por exemplo, permitirá ao profissional da área contábil o aprimoramento das boas práticas fiscais, tornando-o um sujeito cada vez mais ativo no assessoramento do processo de tomada de decisões aos diversos atores envolvidos no desenvolvimento econômico do país.

A análise proposta é especialmente relevante sob a ótica da contabilidade tributária. Com efeito, para além da redução da carga, a simplificação das obrigações acessórias que importará numa maior transparência e eficácia e permitirá ao profissional da área contábil se tornar cada vez mais um sujeito ativo no assessoramento de tomada de decisões no planejamento fiscal, com o objetivo de permitir a adoção das melhores práticas aos mais diversos atores do desenvolvimento econômico do país.

O método utilizado, para tanto, consistirá no levantamento e análise das principais propostas de reforma apresentadas no parlamento brasileiro com melhor chance de tramitação, propostas de entidades da sociedade civil organizada para avaliar a sua adequação não somente sob os aspectos econômicos, mas também políticos e sociais e a revisão de literatura a propósito do tema, bem como sobre algumas experiências estrangeiras bem-sucedidas.

Conclui-se o presente trabalho com a apresentação de um modelo de simplificação tributária viável no Brasil, mas que já tenha sido contemplado, e que revele a possibilidade de promover o fomento do desenvolvimento econômico, a compensação das desigualdades e a promoção de políticas sociais para erradicação da pobreza extrema e a condução do Brasil à condição de país desenvolvido. É importante destacar que o presente tema adquire especial relevância tanto em seus aspectos econômicos e sociais, acadêmicos e, sobretudo, profissionais.

2. Fundamentação Teórica

2.1. Aspectos Teóricos da Tributação

A tributação é um tema bem recorrente no âmbito acadêmico, profissional e político. Para dar início à discussão sobre os aspectos teóricos é imprescindível compreender o seu conceito. Assim, de acordo com o Art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: “Tributo é toda prestação

pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

De forma pragmática, a tributação é a compensação por residirmos em uma sociedade progressista, ou seja, é uma espécie de custo para a reversão de serviços essenciais de natureza pública e social. Neste contexto, Nogueira (1989, p. 149), analisando a questão do custeio das atividades exercidas pelo Estado, diz:

[...] é correto que se remunere o Estado por aquela despesa que o Estado teve, provocada pelo meu pedido, no meu interesse, porque no mundo capitalista, se eu não tiver interesse, não vou instalar fábrica nenhuma.

Portanto, é compreensível a cobrança de tributo por parte do Estado diante do programa constitucional instituído para arrecadação tributária e aplicação dos recursos em prol dos benefícios sociais, bem como o senso geral de justiça que decorre do custeio de serviço público específico utilizado. O pagamento das taxas representará a correta equivalência entre a utilização de um serviço e seu custeio. Para tal, colhe-se da legislação três espécies de tributos: Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria, cuja conceituação se depreende do quadro 01 a seguir:

QUADRO 01 – Conceituação de tributos disponível na Lei N°. 5.172, 25 de outubro de 1966 - Denominado Código Tributário Nacional.

TRIBUTO	CONCEITO
Impostos	“é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.
Taxas	“têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.
Contribuições de Melhoria	“é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

Fonte: Adaptado pela autora com base na Lei N°. 5.172, 25 de outubro de 1966.

Assim, é improvável encontrar quem afirme com valor que para estruturar a economia deve-se pôr fim ao Estado, pois historicamente a origem do tributo advém das formações sociais mais primitivas, passando-se pelos mais diversos arranjos sociais, dos estados medievais e totalitaristas à concepção do estado moderno e democrático. Conforme apresentado no Programa Nacional de Educação Fiscal da ESAF (PNEF 3, 2008, p. 11):

O tributo tem origem remota e, certamente, acompanhou a evolução do homem, a criação das primeiras sociedades, o surgimento de líderes tribais ou chefes guerreiros e políticos. Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade. Tempos depois, as contribuições tributárias passaram a ser compulsórias, quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores. Após essa época, os chefes de Estado passaram a estabelecer uma contribuição pecuniária a ser paga pelos seus súditos, sob a forma de tributos. O texto mais antigo encontrado sobre a cobrança de tributos na Antiguidade é uma placa de 2.350 a.C., em escrita cuneiforme, que descreve as reformas empreendidas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigre e Eufrates. O documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, a exploração por funcionários corruptos e o confisco de bens para o rei.

Quanto à tributação, Machado (2007, p. 55) discorre que “é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica”. Destarte, a subsistência e manutenção do Estado está na arrecadação de recursos financeiros. Entretanto, não significa que o Estado tem poder infundável para tributar. Pelo contrário, a Constituição de 1988 estabelece normas bem definidas que garantam segurança ao direito do contribuinte, estabelecendo ao Estado limites ao instituir e arrecadar tributos e ao estabelecer obrigações principais e acessórias em matéria tributária.

Sobre essa limitação do Estado, citam-se os princípios gerais da tributação, previstos na Constituição e na legislação esparsa, que impõem limites ao poder de tributação estatal. Tais princípios têm como pressuposto conferir proteção social, principalmente para que não haja abuso na arrecadação tributária.

De modo geral, colhe-se da Constituição Federal princípios, direitos e conexos. Segundo So Coelho (2020, p. 218-220, grifos nossos):

São **princípios expressos na Constituição da República**, em matéria tributária, conexos aos direitos fundamentais, os seguintes:

- A) legalidade formal e material da tributação (arts. 5º, II, e 150, I);
 - B) irretroatividade da lei tributária e dos critérios ligados à sua aplicação administrativa e judicial (arts. 5º, XXXVI, e 150, III, “a”);
 - C) anterioridade da lei tributária em relação ao fato jurígeno tributário, seja a anual, seja a nonagesimal (arts. 150, III, “b” e “c”, e 195, § 6º), também chamado de princípio da não surpresa;
 - D) princípio do livre trânsito de pessoas e bens em território nacional, vedada a criação de barreiras estaduais ou municipais (art. 150, V);
 - E) princípio da isonomia tributária (arts. 5º, I, e 150, II);
 - F) princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos (art. 145, § 1º);
 - G) princípio do não confisco (negativa de tributo com efeito confiscatório), a teor dos artigos 5º e 150, IV;
 - H) princípios da generalidade, universalidade e progressividade do Imposto de Renda (art. 153, § 2º);
 - I) princípio da progressividade dos impostos sobre a propriedade urbana e rural (arts. 153, § 4º, I, e 156, § 1º);
 - J) princípio da não cumulatividade do ICMS e do IPI (arts. 153, § 3º, II, e 155, II).
- [...]

São **princípios**, entre outros, **derivados do sistema jurídico da Constituição**:

- A) o princípio federativo da uniformidade da tributação federal;
- B) o princípio do tratamento fiscal privilegiado para as regiões economicamente subdesenvolvidas e para as microempresas;
- C) o princípio da unidade nacional e do mercado comum nacional;
- D) o princípio da isonomia entre as pessoas políticas;
- E) o princípio da anualidade orçamentária, influenciando nos impostos periódicos;
- F) o princípio do devido processo legal nas esferas administrativa e judicial, em matéria fiscal;
- G) o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional da lei e do ato administrativo normativo de caráter fiscal;
- H) o princípio do sigilo fiscal, bancário e profissional.

Referidos princípios são extraídos de uma série de normas positivadas e têm por finalidade impor limites ao poder geral de tributação pelo Estado. Assegurar, pois, que as regras tributárias sejam estáveis a fim de permitir um adequado planejamento por parte do Estado e dos contribuintes.

Não se pretende esgotar o conceito dos referidos princípios, pois não é esse o objeto do presente trabalho. Mas destacam-se alguns, por sua pertinência.

Com efeito, sobre o Princípio da Legalidade, Nogueira (2019, p. 315) observou sua importância, tratando do “poder de regular” e do “poder de tributar”, ao afirmar que “ambos esses poderes, em nosso regime político, fundam-se em disposições constitucionais de outorga de competência tributária ou de atribuição de funções aos agentes de governo – federal, estadual ou municipal – umas expressas, outras decorrentes do sistema (apud SCHOUERI, 2021, p. 170).

O Princípio da Anterioridade, muito bem enunciado por Coelho (2020, p. 227), já citado, é definido como:

o princípio da anterioridade expressa a ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades.

Ainda sobre os princípios tributários, Coelho (2020) discorre sobre a irretroatividade, que “deflui da necessidade de se assegurar às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei”. Nesse sentido, podemos afirmar que os princípios impõem ao Estado tecer com siseudez e anterioridade as normas e leis tributárias.

Como se percebe, para além das normas positivadas, há uma série de princípios norteadores ao poder estatal de tributar, de modo que o contribuinte esteja protegido contra uma possível espoliação de seus bens pelo Estado a propósito da tributação e do custeio da atividade estatal. Oportuno comentar que essas diversas normas expressam o modelo de tributação adotado no país, que pode ser percebido pela adoção de distintas políticas econômicas e fiscais.

Todo esse arcabouço tributário legal irradia efeitos na profissão contábil. Como se sabe, as ciências contábeis contam com um ramo específico e especializado de contabilidade tributária, ramo “que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada” (FABRETTI: 2017, p. 34). Potencialmente, a

reforma do sistema tributário impacta diretamente na rotina do profissional contábil, haja vista a necessidade de produzir informações relevantes para subsidiar a tomada de decisões. A simplificação do regime de arrecadação e de obrigações acessórias, por exemplo, tem o condão de tornar mais eficiente a produção de informações contábeis qualificadas, resultando em ganho de produtividade e, conseqüentemente, em maior eficiência das instituições assessoradas pelo profissional.

2.2. O Modelo de Tributação adotado no Brasil

A estrutura tributária brasileira está prevista na Constituição Federal (CF), nos artigos 145 e seguintes. Em razão da organização federativa do país (art. 1º da CF), a competência tributária é repartida entre União, estados, Distrito Federal e municípios.

Apenas a título de impostos, o Brasil possui 12 exações diferentes, a saber: 1) Imposto sobre Importação (II); 2) Imposto de Exportação (IE); 3) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); 4) Imposto sobre Produto Industrializado (IPI); 5) Imposto de Renda Pessoa Física e Jurídica (IRPF e IRPJ); 6) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); 7) Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS); 8) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); 9) Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD); 10) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); 11) Imposto Sobre Serviços (ISS); e 12) Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI) (CIDADANIA, 2021). Para além desses tributos, a legislação brasileira ainda prevê as taxas e contribuições de melhoria (art. 145, II e III, da CF).

Com efeito, segundo dados do Banco Mundial, com uma quantidade kafkiana de documentos, taxas e leis, uma companhia brasileira gasta 1.958 (um mil novecentos e cinquenta e oito) horas ao ano para quitar todas as suas obrigações tributárias. O tempo é seis vezes a média de 332 horas registrada nos países da América Latina e Caribe (TREVISAN, 2017).

Segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2017), desde a Constituição de 1988 o Brasil editou mais de 363 mil normas sobre tributos, sendo 31.221 federais, 110.610 estaduais e 221.948 municipais. Uma empresa que atua em apenas alguns estados deve seguir, em média, 3.800 normas tributárias. As companhias gastam R\$ 60 bilhões por ano com pessoal, sistemas e equipamentos para acompanhar as mudanças da legislação (CONSULTOR JURÍDICO, 2017).

Além dos impactos ao setor produtivo, o sistema brasileiro produz injustiça social ao tributar o consumo de forma igualitária. Como por exemplo, bens e serviços de primeira necessidade (ou essenciais, relativos à alimentação, higiene, saneamento básico, eletricidade etc.) possuem alta incidência tributária e não distinguem seus consumidores: se pessoas de baixo, médio ou alto padrão aquisitivo (RIBEIRO, 2015), o que, de certa maneira, viola o princípio tributário da isonomia material e da progressividade.

Desse modo, um assalariado, ao adquirir uma cesta básica, por exemplo, paga proporcionalmente à sua remuneração muito mais tributos do que um executivo de alto padrão aquisitivo ao adquirir a mesma cesta de itens, ou mesmo produtos de consumo pessoal supérfluos ou de luxo. Frisa-se que, a tributação que incide sobre um sabonete de baixa qualidade é idêntica à tributação de um sabonete de luxo. Ainda que o preço dos produtos seja distinto por fatores

mercadológicos, a pessoa pobre pagará a mesma quantidade proporcional de tributos que a pessoa rica que consome itens de luxo.

Portanto, a redução estratégica de determinados tributos incidentes sobre itens de consumo, a simplificação e a transparência do sistema tributário brasileiro são medidas que aprimoram a justiça social, facilitam o cumprimento de obrigações principais e acessórias, bem como a própria fiscalização e, conseqüentemente, reduz a injustiça e a sonegação tributária. Por isso, é oportuno conhecer a realidade dos sistemas tributários estrangeiros, com o propósito de se realizar uma análise comparativa.

2.3. Sistemas Tributários Estrangeiros

Para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro, uma possibilidade é confrontá-lo com a experiência estrangeira a fim de comparar os aspectos exitosos que poderiam ser reproduzidos aqui, conforme as particularidades e vicissitudes do país. A análise dos sistemas tributários adotados pelos países da América Latina e Caribe (ALC) é significativa para compreender os incontáveis mecanismos regulatórios existentes. Ou seja, devem ser consideradas como amostras a serem desenvolvidas de acordo com as singularidades, limitações e particularidades que a economia do Brasil atualmente apresenta.

Para tal paralelo, dispomos de duas instituições internacionais: Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) e a Organização Mundial do Comércio (OMC), que promovem estudos aprofundados sobre as principais medidas e reformas tributárias dos países na América Latina e desenvolve estatísticas tributárias de mais de 35 (trinta e cinco) países.

Iniciando pelo modelo adotado de tributação por algumas nações da ALC, no Quadro 02 é apresentado o formato de reformas tributárias, por meio das principais medidas, de três países da América Latina: Argentina, Guatemala e Paraguai.

QUADRO 02 – Principais Medidas e Reformas Tributárias

PAÍSES	REFORMA
--------	---------

ARGENTINA	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Ley de moratoria previsional</i> - que visa a universalização da população idosa. - <i>Ley de hidrocarburos</i> - que estabelece um novo arcabouço legal que contempla a exploração de hidrocarbonetos não convencionais e busca atrair maiores investimentos. - <i>Plan de Facilidades de Pago</i> - para regularizar dívidas de recursos fiscais, aduaneiros e previdenciários. - <i>Impuesto a las grandes fortunas</i> – imposto sobre as pessoas cujo patrimônio supere 200 milhões de pesos (AFP, 2017). - <i>Impuesto a las ganancias incide sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas</i>. As rendas nacionais e exteriores são tributadas (BLB, 2017). - <i>Impuesto al valor agregado é relativo ao consumo</i> - <i>Impuesto sobre consumo específico</i> - é aplicado sobre a fabricação de produtos específicos como bebida e cigarro; - <i>Impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico</i> - são incididos sobre o patrimônio bruto.
GUATEMALA	<ul style="list-style-type: none"> - É criada uma nova taxa de entrada e saída por via aérea de \$ 15. - É criado um imposto sobre as linhas de telefonia móvel e fixa. - Aumentar a taxa específica sobre a distribuição de cimento. - Os royalties para a exploração mineira e materiais de construção são aumentados. - Programa de moratória tributária.
PARAGUAI	<ul style="list-style-type: none"> - Generalización del IVA - para o setor agrícola, exceto para os micros produtores (válido desde 2015).

Fonte:Elaboração pela autora com base nos dados da OCDE: *América Latina (16 países): principales medidas y reformas tributarias, 2014.*

Ao observar os modelos de tributação acima e levando em consideração os dados de uma pesquisa de 2015 da OCDE com 35 países, extrai-se que o Brasil está entre os países da Américas que menos tributa renda no mundo, perdendo apenas para o Paraguai que arrecada 15,1% sobre a renda, lucros e ganhos de capital (MOTA, 2017). Junto com o Brasil, constata-se que a Argentina também conta com o percentual de 20,9% de tributação sobre renda. Na Venezuela, a arrecadação cresce um pouco para 22,5%. No Chile, há 36,4%, bem acima da média dos países que compõem a OCDE, que chegou a 34,3% na arrecadação tributária sobre a renda. (MOTA, 2017)

Em um outro relatório da OCDE intitulado “*Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2021*”, em tradução livre “Estatísticas tributárias na América Latina e Caribe” (OCDE, 2021), foi apresentada a proporção média de impostos em relação ao PIB na região da ALC. Com exceção de Cuba, todos os países da ALC registraram uma proporção de impostos sobre o PIB abaixo da média de 33,8%. As maiores taxas de imposto sobre o PIB na região da ALC foram registradas por Cuba (42,0%), Barbados e Brasil (ambos 33,1%). Os países com as menores taxas de imposto sobre o PIB foram Guatemala (13,1%), República Dominicana (13,5%) e Paraguai (13,9%).

Em suma, mesmo com todo o avanço e alterações nos últimos anos em aperfeiçoamento de sua legislação ou sistema tributário, os países citados não conseguiram alcançar a igualdade social e redistribuição progressiva de renda. É compreensível a essencialidade de o Brasil adequar suas leis tributárias em cobranças mais justas e penas mais duras incidentes sobre a sonegação.

3. Método

O artigo objetiva apresentar um modelo de tributação que tenha características adequadas para alcançar um desenvolvimento econômico sustentável, bem como apresentar de forma descritiva alguns aspectos teóricos de tributação e propostas de simplificação do sistema tributário brasileiro, por meio de comparação com outros países da América Latina e Caribe. Nesse sentido, quanto à **natureza** da pesquisa ela é aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicações práticas para a solução de problemas específicos.

Quanto à **abordagem** da pesquisa, é quali-quantitativa. É qualitativa, pois existe uma relação entre o mundo e o sujeito, sendo assim descritiva. E é quantitativa, porque há o relacionamento entre os valores e percentuais da carga tributária, renda e consumo com o Produto Interno Bruto (PIB).

Quanto aos **objetivos**, a pesquisa é **exploratória**, pois traz maior familiaridade com um problema por meio do levantamento e análise de proposições legislativas apresentadas no parlamento e a partir de revisão de literaturas a propósito da temática, com o levantamento bibliográfico. Também é descritiva, pois descreve características dos dados, e há relação entre variáveis, utilizando-se da coleta de dados padronizados.

Quanto aos **procedimentos**, o instrumento de coleta de dados se deu por meio de levantamento bibliográfico e documental, principalmente por pesquisas de documentos de entidades da sociedade civil organizada como: Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento - OCDE; Escola de Administração Fazendária - ESAF; Organização Mundial do Comércio - OMC; Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT, Banco Mundial e Receita

Federal do Brasil, bem como algumas experiências estrangeiras bem sucedidas na aplicação de um modelo de tributação eficaz no âmbito da América Latina e Caribe.

Sendo assim, o artigo visa contribuir com a solução de um modelo de simplificação tributário viável que contribua com o desenvolvimento econômico sustentável, impactando diretamente na contabilidade tributária e na economia do Brasil.

4. Resultados

Da análise documental empreendida e sistematização de dados da carga tributária renda e consumo sobre o Produto Interno Bruto, verifica-se, então, a maior eficácia do regime de tributação após reformas qualitativas a partir da incidência de tributação sobre a renda, em detrimento do consumo, bem como pela simplificação das obrigações acessórias. Apresenta-se a seguir quadro no qual se confronta o Sistema de Tributação e os percentuais de arrecadação do Brasil com outros países acima especificados.

QUADRO 03 – Apresentação de dados Gerais de tributação

PAÍSES	CARGA TRIBUTÁRIA - % PIB (Média OCDE – 33,8)	TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA - % PIB (Média OCDE – 34,3)	TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO - % PIB (Média OCDE – 19,3)
Argentina	28,6	22,5	11,0
Brasil	33,1	20,9	***
Barbados	33,1	30,4	17,5
Chile	20,7	19,0	19,0
Cuba	42,0	**	*
Guatemala	13,1	15,6	12,0
Paraguai	13,9	15,1	10,0

República Dominicana	13,5	41,5	18,0
Venezuela	**	36,4	**
<p>* Não há imposto sobre consumo</p> <p>** Venezuela e Cuba devido a problemas de disponibilidade de dados.</p> <p>*** O Brasil foi excluído da pesquisa da OCDE por operar um sistema de alíquota múltipla com impostos cobrados em alíquotas diferentes para cada nível subnacional. Conforme Juliane Furno (2019), a tributação sobre o consumo no Brasil é de aproximadamente 65%. Nos EUA, por exemplo, é de 17%.</p>			

Fonte: Elaboração pela autora com base nos dados da OCDE: América Latina (35 países): *principales medidas y reformas tributarias*, 2021.

O Quadro 03 apresenta que o sistema tributário brasileiro não tem se aproximado ao dos países da OCDE, que possuem maior arrecadação quantitativa de receitas de impostos diretos e menor dos impostos sobre o consumo. Observa-se que as arrecadações perenemente baixas de impostos importantes, como a tributação sobre a renda, consequentemente tem provocado contenção nas receitas e se tornado um ponto de fragilidade. Em contrapartida, apresenta-se uma arrecadação alta na tributação de impostos indiretos em relação ao PIB, em comparação com os países da OCDE.

Apesar de o Brasil ter sido excluído dos levantamentos da OCDE de 2021, a taxa de IVA (Imposto sobre Valor Agregado) praticada pelos países da ALC, por operar um sistema de alíquota múltipla nos impostos sobre o consumo, é possível compreender que a prática de tributação é composta por onze exações sobre bens e serviços, quais sejam: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Programa de Integração Social (PIS); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide); Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e Taxas diversas, que correspondem a 68,20% do total da carga tributária do Brasil (VALCIR; PEDRO; SANDRA, 2013).

Em resumo, o Brasil fica entre os países com maior tributação sobre o consumo. Em conjunto, vê-se a diminuição de uma redistribuição justa e o aumento da desigualdade social, colocando-o como o país que mais arrecada e menos traz retorno à sociedade.

4.1 Discussão

Primeiramente, vale acrescentar como já apresentado no início do artigo, que o Estado tem por direito cobrar tributos de toda a sociedade para a promoção do bem-estar social. E ele o faz tributando a renda, a propriedade e o consumo.

Sobre a nomenclatura “consumo”, não encontrará nenhuma citação da terminologia tributação sobre consumo na CF/88 e nem no próprio Código Tributário Nacional, que em 2021 completa 55 anos. Essa falta de citação direta nas leis que regem o direito tributário brasileiro, causa certo engano aos usuários gerais. Porém, de acordo com Pêgas (2017, p. 157) afirma-se que:

Alguns autores na área da economia defendem que a tributação em geral é sempre sobre o consumo. Faz algum sentido tal afirmativa. Quando há cobrança de imposto sobre o salário, por exemplo, o governo retira do contribuinte uma parcela que seria destinada ao consumo, por este ângulo de análise. Mesmo a tributação sobre o patrimônio (pela propriedade ou transferência) representa um bem (imóvel, automóvel) consumido no passado.

Em regra, a tributação sobre o consumo relaciona-se ao recolhimento de impostos ou contribuições sobre os produtos e serviços. No Brasil, há uma variedade de impostos e contribuições que influenciam diretamente o preço final dos bens e serviços e correspondem a quase metade da carga tributária nacional (PÊGAS,2017).

Uma das maneiras de fomentar o setor produtivo é simplificar o sistema tributário. Essa prática diminui despesas desnecessárias com burocracia, tanto por parte do Governo quanto pelos cidadãos e empresas (PÊGAS,2017).

Uma reforma tributária brasileira passa pela construção de alguns pilares, a saber: a redução de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços de primeira necessidade, mudando o foco para a tributação na renda, lucro e patrimônio e, também, a simplificação e transparência do sistema de cumprimento das obrigações tributárias.

Esses princípios não constituem nenhuma novidade: são repetidos há anos por especialistas e acadêmicos e constam dos principais projetos de reforma que tramitam ou já tramitaram no Poder Legislativo brasileiro. Nesse aspecto, quanto às medidas que seriam ensejadoras de uma verdadeira reforma tributária igualitária no Brasil, propõe Ribeiro (2015) alguns pontos de discussão, como relacionado a seguir:

- a) tributação progressiva de todos os rendimentos da pessoa física, ficando a tributação dos lucros das empresas como mera antecipação da primeira;
- b) ampliação do número de alíquotas da tabela do imposto de renda das pessoas físicas, de modo a tributar efetivamente os mais ricos, e elevação dos limites das faixas mais baixas, a fim de preservar a renda dos assalariados;
- c) aumento das alíquotas e estabelecimento da progressividade da tributação sobre heranças e doações;
- d) instituição do imposto sobre grandes fortunas, considerando o patrimônio todo do contribuinte, inclusive as dívidas, e desonerando a tributação sobre o patrimônio imobiliário urbano e rural, que passaria a ter função meramente extrafiscal, sendo as perdas municipais compensadas pelo incremento do fundo de participação dos municípios em relação ao imposto de renda dos mais ricos;
- e) alívio na carga fiscal sobre o consumo, especialmente na tributação federal pelo IPI, PIS e COFINS, até o limite do aumento das receitas advindas da tributação da renda e do patrimônio dos mais ricos;
- f) incremento das políticas de transparência fiscal, de combate à evasão e à elisão, da flexibilização do sigilo bancário e da imunização dos efeitos dos paraísos fiscais.

A seu turno, a proposta de reforma tributária mais avançada no Congresso Nacional é o Projeto de Emenda à Constituição nº 45/2019, que prevê a unificação de tributos, a mitigação da guerra fiscal entre estados e o Distrito Federal, dentre outras medidas baseadas nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência (ROMA, 2019). O texto propõe a unificação de cinco tributos em um único, que seria chamado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que segue a mesma lógica do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que é praticado em diversos países, com uma alíquota uniforme.

A proposta em questão afasta o foco na solidariedade/igualdade, pois não leva em consideração a diminuição da carga tributária sobre bens e serviços essenciais. Segundo especialistas, essa política assistencialista “equivale a um subsídio dado a todos os consumidores e não apenas às famílias pobres. Estudos empíricos têm mostrado que a fração do subsídio total apropriada pelas famílias de alta renda é muito maior que a destinada às famílias pobres” (VARSANO, 2014). Dessa forma, a arrecadação uniforme, embora imponha a tributação igualitária ao consumo independentemente da renda, pode ser convertida em serviços sociais que beneficiem as classes mais pobres.

É possível concordar com a proposta no caso de haver uma compensação seletiva em outros tributos incidentes sobre a renda das camadas mais pobres da população, bem como na efetiva reversão dos impostos em serviços públicos de qualidade. Contudo, diante do histórico brasileiro, esse parece não ser um caminho que se costuma trilhar.

Em todo o caso, a proposta de reforma anda bem por promover uma simplificação do sistema e aprimorar a fiscalização e transparência. Pode ser um prenúncio para futuras propostas que aperfeiçoem o sistema tributário brasileiro.

4.2 Proposta para um sistema tributário brasileiro

A proposta para reformular o sistema tributário brasileiro é simplificar o modelo de arrecadação de taxas, impostos e contribuições. Com uma estrutura tributária mais simples, justa, com mais transparência, que incentive o empreendimento e que traga equidade à sociedade brasileira. Para tal, há três principais propostas tramitando no Brasil (PEC 45/2019; PEC 11/2019 e PL 3887/2020), delas podemos citar as melhores alternativas para serem adotadas (Quadro 04):

QUADRO 04 – Comparativo dos impostos atuais e proposta de melhoria

GERADORES	CARGAS TRIBUTÁRIAS ATUAIS	MELHORIA
Renda	<ul style="list-style-type: none">· União (artigos 153 a 154 da CF)- Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF);- Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).	<ul style="list-style-type: none">· o aumento das faixas de alíquotas da tabela de imposto sobre a renda, de modo a aumentar progressivamente a incidência de exações sobre o lucro, a renda e o patrimônio, conforme o valor;· o aprimoramento da tecnologia para pagamento de tributos e cumprimento das obrigações tributárias.
Salários	<ul style="list-style-type: none">· União (artigos 153 a 154 da CF)- Contribuição previdenciária (INSS);- Contribuição ao Seguro Contra Acidente do Trabalho (SAT/CAT);- Contribuição ao salário-educação;- Contribuição Social ao Sistema S (SENAI, SESI, SESC e SENAC).	<ul style="list-style-type: none">· o aprimoramento da tecnologia para pagamento de tributos e cumprimento das obrigações tributárias.

Consumo Bens e Serviços	<ul style="list-style-type: none"> · União (artigos 153 a 154 da CF) <ul style="list-style-type: none"> - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); - Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); - Imposto de Importação (II); - Imposto de Exportação (IE); - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); - Programa de Integração Social (PIS); - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide); - Taxas diversas. · Estados e Distrito Federal (artigo 155 da CF) <ul style="list-style-type: none"> - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); - Taxas diversas. · Municípios (artigo 156 da CF) <ul style="list-style-type: none"> - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); - Taxas diversas. 	<ul style="list-style-type: none"> · a unificação dos tributos (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) ou até mesmo a unificação de 9 tributos de acordo com a PEC 110/2019 incidentes sobre o consumo mediante criação de um único Imposto sobre Valor Agregado (IVA), ou o próprio IBS sendo sua regulamentação de responsabilidade da União, Estados e Distrito Federal e Municípios. · a redução da tributação sobre o consumo, incidente sobre bens e serviços essenciais, em detrimento de bens e serviços considerados de luxo ou supérfluos. Imposto Seletivo que será de competência da União. · o aprimoramento da tecnologia para pagamento de tributos e cumprimento das obrigações tributárias.
-------------------------	--	--

Patrimônio	<ul style="list-style-type: none"> · União (artigos 153 a 154 da CF) - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); - Contribuição de melhoria. · Estados e Distrito Federal (artigo 155 da CF) - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações de Qualquer Natureza (ITCMD); - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); - Contribuição de melhoria. · Municípios (artigo 156 da CF) - Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU); - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI); - Contribuição de melhoria. 	<ul style="list-style-type: none"> · A regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) que está previsto na Constituição Federal de 1988, no inciso VII do Artigo 153; · o aprimoramento da tecnologia para pagamento de tributos e cumprimento das obrigações tributárias.
------------	---	--

Fonte: Elaboração pela autora com base nos artigos da CF 1988 e o artigo de RABELLO e OLIVEIRA, (2015).

O quadro 04 faz um comparativo do atual modelo de tributação, que é caro e complexo, com uma proposta que tem por meta gerar mecanismos modernos e mais eficientes tornando a arrecadação de impostos eficaz e, unificando algumas fontes em processo menos burocrático e mais transparente.

Em uma análise ampla de toda a proposta de alteração, as perspectivas serão a diminuição do desemprego, levando em consideração que a simplificação de impostos impulsiona investimentos em diversos setores; compreensão maior por todos os contribuintes dos impostos que estão sendo requeridos; melhoria na recondução dos recursos empresariais, que serão incertos com apoio na obtenção de benefícios tributários.

Por outro lado, deve ser citado que tais resultados serão observados a longo prazo. Então, enquanto usuário da contabilidade tributária, é essencial acompanhar o desenvolvimento de todas as tratativas de propostas no congresso, visto que haverá impacto direto nas obrigações fiscais de todas as instituições e seus contribuintes. Em síntese, a tributação tem que reduzir a concentração de renda e financiar serviços públicos de qualidade e trazer retorno social a todos no Brasil.

5. Conclusões

Conclui-se que um sistema tributário eficiente deve ser simples e justo. O modelo brasileiro atual erra mesmo quando quer acertar, abre margem a guerras fiscais entre unidades da federação, encoraja o *lobby* de setores econômicos e desestimula a produtividade.

A unificação de tributos, a simplificação e o investimento em novas tecnologias para o cumprimento das obrigações tributárias e para a fiscalização governamental representa um importante passo para se alcançar um sistema arrecadatário eficiente e colocar o Brasil em um novo patamar: no grupo dos países desenvolvidos.

Apresenta-se como proposta alternativa ao sistema tributário brasileiro: i) a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo mediante criação de um único Imposto sobre Valor Agregado (IVA), ou o próprio IBS proposto na projeto em andamento no Congresso Nacional; ii) a redução da tributação sobre o consumo, incidente sobre bens e serviços essenciais, em detrimento de bens e serviços considerados de luxo ou supérfluos; iii) o aumento das faixas de alíquotas da tabela de imposto sobre a renda, de modo a aumentar progressivamente a incidência de exações sobre o lucro, a renda e o patrimônio, conforme o valor; iv) o aprimoramento da tecnologia para pagamento de tributos e cumprimento das obrigações tributárias; v) A regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) que está previsto na CF de 1988, no inciso VII do Artigo 153.

Dessa forma, da análise dos 5 (cinco) pontos relacionados acima, como proposta alternativa para o sistema tributário brasileiro, conclui-se que sua implementação terá o condão de promover crescimento econômico em favorecimento das condições para o empreendedorismo e o ambiente de negócio, bem como ao pleno emprego. Com menos burocracia e redução da carga tributária haverá diminuição nos gastos das instituições que despendem anualmente alto custo com sistemas, equipamentos e pessoal para acompanhar mudanças legislativas e planejamento tributário. A simplificação e modernização do sistema induzirá naturalmente maiores investimentos ao país e crescimento no mercado interno e externo, gerando mais empregos e renda. Por fim, com maior

segurança jurídica e transparência, os efeitos positivos da eficácia no planejamento e arrecadação serão evidentes na produtividade e no avanço econômico do país, conforme já é aplicado em alguns países da ALC.

REFERÊNCIAS

AFP. Entra em vigor imposto sobre grandes fortunas na Argentina. **Exame - Caderno Economia**, 20 de janeiro de 2021. Disponível em: <<https://exame.com/economia/entra-em-vigor-imposto-sobre-grandes-fortunas-na-argentina/>>. Acesso em: 11 maio 2021.

BRASIL editou 5,4 milhões de normas desde a Constituição de 1988, diz estudo. **Consultor Jurídico**, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-30/brasil-editou-54-milhoes-normas-1988-estudo>>. Acesso em: 6 mar. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 7 mar. 2021.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. --. São Paulo: Almedina, 2018.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. São Paulo: **CCJF**, 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/tvbtwg>>. Acesso em: 20 maio 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17ª. Ed. --. Forense, Rio de Janeiro, 2020.

Education at a Glance: OECD Indicator. **OCDE**, 2021. Disponível em <<https://www.oecd.org/brazil/Education-at-a-glance-2015-Brazil-in-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 28 maio 2021.

Escola de Administração Fazendária – ESAF. Função Social dos Tributos 3. ed. rev. e atual. Brasília: **ESAF**, 2008 Disponível em: <http://www.gestaoescolar.diaadia.pr.gov.br/arquivos/File/pdf/def_caderno_3.pdf>. Acesso em: 6 mar. 2021.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. -- 16. ed. -- São Paulo: Atlas, 2017.

FURNO, Juliane. O Brasil não tributa muito. Ele tributa mal. **Brasil de fato**, 2019. Disponível: <<https://www.brasildefato.com.br/2019/09/19/o-brasil-nao-tributa-muito-ele-tributa-mal>>. Acesso em: 18 jun 2021.

GASSEN, Valcir; ARAÚJO, Pedro; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, Florianópolis, v. -, n.66, p. 213-234, jul.2013. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?lang=pt&format=pdf>> Acesso em: 08 de jun.2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª. Ed. -- revista atualizada e ampliada. Editora Malheiros, São Paulo, 2007.

MARTELLO, Alexandre. Carga tributária sobe para 32,4% do PIB em 2017 e atinge maior índice em 4 anos, informa Receita. **G1**, Brasília, 03 de dez. de 2018. Seção: Economia. Disponível em:

<<https://g1.globo.com/economia/noticia/2018/12/03/carga-tributaria-sobe-para-324-do-pib-em-2017-a-maior-em-4-anos.ghtml>>. Acesso em: 04 de mar. de 2021.

MOTA, Camilla Veras. Na América do Sul, só Paraguai tem imposto de renda menor que o do Brasil. **BBC Brasil**, São Paulo, 11 de agosto de 2017. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/brasil-40895471>>. Acesso em: 15 maio 2021.

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. **Taxas e preços no novo texto constitucional. Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 13, nº 47, p. 142-155, jan./mar., 1989, p. 149.

PEC 45/2019 Proposta de Emenda à Constituição. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em :17 maio 2021

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

Principais impostos e contribuições pagos no Brasil. **Senado Federal**, 2021. Disponível em: <<https://www.senado.gov.br/noticias/jornal/cidadania/impostos/not03.htm>>. Acesso em: 4 mar. 2021.

RABELLO, Gabriel; OLIVEIRA, João. Tributação Sobre Empresas No Brasil: Comparação Internacional. **Radar**, IPEA, v. -, n.41, p. 33-43, out.2015. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5714/1/Radar_n41_tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf
Acesso em: 08 de jun.2021.

Relatório produzido pela CEPAL, OCDE, BID y CIAT. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/96ce5287-en-es.pdf?expires=1622306785&id=id&accname=guest&checksum=13FD900007D339998CBB2C08B19446FC>>. Acesso em: 15 maio 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento da Universidade Estadual do Rio de Janeiro**, v. 3, n.3, 2015.

ROMA, João. Relatório da PEC nº 45/2019: reforma tributária do estado brasileiro. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1747193&filename=PL+1+CCJC+%3D%3E+PEC+45/2019>. Acesso em: 17 maio 2021.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. – 10ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

Sistemas Tributários comparados: Brasil e outros países. **Grupo BLB Brasil**, 2017. Disponível em: <<https://www.blbbrasil.com.br/blog/comparacao-sistemas-tributarios/>>. Acesso em: 11 maio 2021.

TREVISAN, Claudia. Brasil é onde se gasta mais tempo para pagar impostos, diz Banco Mundial. **ESTADÃO**, São Paulo, 31 de out. de 2017. Seção: Economia & Negócios. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-e-o-pior-pais-do-mundo-para-pagar-impostos-diz-banco-mundial,70002067604>>. Acesso em: 4 mar. 2021.

VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. **Revista do Banco Interamericano de Desenvolvimento**. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/en/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma-lo-melhores-praticas>>. Acesso em: 17 maio 2021.